

**A. I. N°** - 279757.0109/20-3  
**AUTUADO** - LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e AVELINO PEREIRA S. FILHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** – INTERNET – 14/05/2024

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0080-03/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. O lançamento e recolhimento do imposto encontravam-se diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. **d)** MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Constatando-se que houve omissão de saída de mercadoria inserida no regime de substituição tributária, conseqüentemente, não foi efetuada a retenção do imposto correspondente a estas saídas omitidas. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2020, refere-se à exigência de R\$ 59.986,46 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Etanol Anidro Combustível – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração. Valor do débito: R\$ 11.712,36. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime

de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Biodiesel B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração. Valor do débito: R\$ 26.249,19. Multa de 100%.

Infração 03 – 04.05.09: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015). Operações com Biodiesel B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração. Valor do débito: R\$ 11.394,77. Multa de 60%.

Infração 04 – 04.05.11: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração. Valor do débito: R\$ 10.630,14. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 23 a 26 do PAF. Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando cerceamento do direito de defesa. Diz que o art. 5º, LV da Constituição Federal garante aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa e, por esse motivo, todas as provas que consubstanciam a lavratura do Auto de Infração devem obrigatoriamente ser entregues ao autuado mediante recibo, nos termos dos arts. 28 § 4º, 41, II do RPAF-BA.

Alega que no presente caso, não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto devido. Por conseguinte, ficou caracterizado o cerceamento do direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade a imputação fiscal, tendo em vista que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório.

Diante da ausência de recebimento dos levantamentos elaborados pelos autuantes, cuja obrigatoriedade está prevista no art. 18 do RPAF-BA, reitera a inafastável necessidade de ser anulado o lançamento do tributo.

Reproduz o art. 18, Incisos I a IV do RPAF-BA, e afirma que a autuação está eivada de vícios insanáveis, que além de espelhar sua imprestabilidade jurídica para justificar o crédito tributário, por não atender aos pressupostos de validade, irradia do ponto de vista prático, um grau de incerteza incontornável.

Acrescenta que, pela falta da entrega de cópias dos demonstrativos e documentos que amparam a autuação, o CONSEF, em diversas decisões da mesma natureza, tem frequentemente considerado nulo os procedimentos fiscais que não atentem para o princípio constitucional do devido processo legal.

Requer a anulação da presente imputação fiscal pela preterição do direito de defesa, em razão da falta de entrega dos demonstrativos e documentos que ampararam a exação fiscal em comento.

Quanto ao mérito, registra que o lançamento tributário é um autêntico “samba do crioulo doido”, uma vez que o autuante mistura vários conceitos tributários de produtos diferidos (álcool anidro e biodiesel B 100), como também elegendo o autuado na condição de substituto tributário, quando

a própria legislação do ICMS elege a Refinaria de Petróleo nos termos do art. 8º, IV da Lei 7.014/96, que reproduziu.

Alega que os graves equívocos cometidos pela Fiscalização nas quatro infrações fulminaram a cobrança do ICMS e levam à improcedência total da peça acusatória.

Afirma que se trata de uma Distribuidora de Combustíveis que opera no mercado baiano, cumprindo rigorosamente e regularmente as suas obrigações fiscais sem ter registro de passivo tributário na SEFAZ-BA.

Na qualidade de atacadista de combustíveis procede a mistura de álcool anidro com a gasolina A na proporção de 27% de álcool e 73% de gasolina A para formação da Gasolina C, comercializada nos Postos de Combustíveis conforma regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

Diz que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações e se encerra no momento da mistura desse produto pela Distribuidora de Combustíveis com a Gasolina A ou Óleo Diesel puro, produzida pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Ressalta que no diferimento ocorre uma postergação do lançamento e do recolhimento do imposto. O fato gerador já ocorreu, mas a Administração Fazendária prefere que haja um deslocamento no tempo para o recolhimento do imposto.

Acrescenta que a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para finalidade que não a mistura com a Gasolina A ou Óleo Diesel pela Distribuidora de Combustíveis.

Alega que não há que se falar em cobrança de imposto de um produto diferido, salvo se outra destinação fosse dada ao álcool ou biodiesel B 100, que não a mistura com a Gasolina A pelo Autuado, o que não foi provado nos autos.

Entende que o levantamento de estoques realizado pela Fiscalização não pode ser elemento de prova de que o Distribuidor não realizou a mistura de combustíveis. Atribuir responsabilidade tributária por substituição ou solidariedade afronta os elementares princípios de direito insculpidos na Constituição Federal, como o da legalidade e da segurança jurídica.

Diz que a própria Lei do ICMS no seu art. 8º, Inciso III, define os limites da responsabilidade tributária do Distribuidor de combustíveis, fixando apenas no caso de distribuição de lubrificantes ou não de petróleo.

Pede a improcedência do presente Auto de Infração. Em sede de preliminar, que seja decretada a sua nulidade por falta de apresentação dos demonstrativos que embasaram o lançamento de ofício para que o Autuado possa exercer o seu direito ao contraditório.

No mérito, considerar que os produtos objeto do lançamento são diferidos, inexistindo responsabilidade para o Impugnante por substituição tributária ou mesmo solidariedade, por falta de previsão legal.

O autuante Agilberto Marvila presta informação fiscal às fls. 40 a 43 dos autos. Reproduz os itens do Auto de Infração e afirma que todos os demonstrativos que integram a autuação fiscal foram entregues, tanto em partes impressas, onde se encontra a assinatura do representante legal, quanto em mídia, cuja cópia encontra-se à fl. 20, e o documento à fl. 08 comprova a entrega dos demonstrativos.

Quanto ao mérito, informa que a presente autuação se restringe exclusivamente a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, e as mercadorias Biodiesel B100 e Etanol Anidro Combustível são tributadas.

Diz que o Autuado exerce a atividade econômica de distribuidor de combustíveis, adquire Etanol Anidro e Biodiesel B100 e processa a mistura no seu estabelecimento, obedecendo padrões

definidos pela ANP, “produzindo” Gasolina C a partir da Gasolina A, adquirida da Refinaria, e Diesel S-10 ou S-500, a partir do Diesel puro também adquirido em refinaria.

Acrescenta que todo o procedimento de percentuais de mistura assim como “ganho” da dilatação dos produtos considerados no levantamento fiscal, inclusive, está conforme informações prestadas e documentos apresentados pelo Autuado, conforme se comprova das fls. 11 a 19, não sendo razão ou motivo de questionamento na peça defensiva.

Sobre o questionamento quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto exigido, com a alegação de que se trata de mercadorias beneficiadas pelo diferimento, diz que a interpretação do Defendente se contrapõe ao que estabelece o art. 7º, § 1º, Incisos I e II da Lei 7.014/96.

Entende que a alusão ao diferimento não guarda relação direta com a ação fiscal, porque o ICMS exigido decorre de omissão de saídas da Álcool Anidro Combustível e omissão de entradas de Biodiesel B100.

Lembra que todo e qualquer benefício, como o caso do diferimento, é condicionado a que as operações sejam realizadas regularmente com a emissão de Nota Fiscal. O não cumprimento desta norma a submete às premissas do art. 6º da Lei nº 7.014/96, especificamente seu inciso VI.

Ressalta que o Etanol Anidro Combustível não se confunde com Etanol Hidratado Combustível. O Etanol comum é o álcool hidratado, mistura de álcool e água que precisa ter de 95,1% a 96% de graduação alcoólica. Já o etanol misturado à gasolina é etanol anidro, álcool com graduação alcoólica de no mínimo 99,6%, praticamente álcool puro. O primeiro é adquirido da refinaria e o segundo das usinas.

Afirma que o Autuado não elidiu a acusação que é de promover entradas (Biodiesel B100) e saídas de mercadorias (Etanol Anidro Combustível) sem emissão de documento fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Diante dos fatos e não tendo o Defendente elidido a acusação fiscal que lhe é imposta, alegando somente que as mercadorias são submetidas ao diferimento quando destinadas a distribuidoras de combustíveis, pede a procedência do presente Auto de Infração.

Considerando que não constava nos autos a comprovação de que o autuado recebeu cópia da mídia CD à fl. 20, encontrando-se recibo de preposto do Autuado apenas no demonstrativo à fl. 08 do PAF (DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES), à fl. 46 do PAF essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias dos demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (fls. 08 a 20), com a indicação do prazo de sessenta dias para se manifestar, reabrindo o prazo de defesa.

Conforme Termo de Intimação às fls. 52/53 o Defendente foi intimado na forma solicitada, via DT-e, constando como data de ciência 30/08/2021. Decorrido o prazo concedido o defendente não apresentou qualquer manifestação.

Considerando a necessidade de se garantir ao contribuinte o direito de ampla defesa, essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência para as seguintes providências:

PELA REPARTIÇÃO FISCAL:

Intimasse o autuado para receber cópias de todos os demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (fls. 08 a 19 e CD à fl. 20).

No recibo comprovando a entrega dos arquivos contidos no CD-R, constar declaração de que os mencionados arquivos foram abertos lidos e conferidos na presença do representante legal do contribuinte, estando em condições de leitura.

PELO AUTUANTE:



1. Intimasse o Defendente para indicar, no prazo de 20 (vinte) dias, todas as inconsistências que tenha constatado no levantamento fiscal, devendo apresentar as comprovações das divergências apontadas.
2. Confrontasse os dados apresentados pelo defendente com o levantamento fiscal, de acordo com os documentos originais do autuado.
3. Quanto aos estoques, considerasse as quantidades, constantes no livro Registro de Inventário apresentado à época da fiscalização.
4. Considerasse a ocorrência de variações volumétricas nos estoques em decorrência das oscilações ambientais de temperatura, se essas variações são positivas ou negativas, e em razão disso qual o controle efetivo, de acordo com a legislação específica da ANP. Fazer os ajustes necessários, não considerados no levantamento fiscal, observando quanto às aferições e perdas, se as respectivas quantidades foram consideradas no levantamento originalmente efetuado, de acordo com os registros constantes no LMC, observando as determinações contidas na Portaria 445/98.
5. Fizesse as inclusões e exclusões em relação às notas fiscais não consideradas ou computadas incorretamente no levantamento fiscal.
6. Quanto às aferições, considerasse as quantidades efetivamente registradas nos LMCs.
7. Elaborasse novos demonstrativos inclusive o de débito.

Às fls. 75 a 83 o Defendente apresentou manifestação acerca dos demonstrativos fiscais disponibilizados.

Alega inobservância do Devido Processo Legal e vícios procedimentais. Diz que a Constituição Federal/88 no artigo 5º, LIV e LV, garante a todos os cidadãos que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa.

Comenta sobre o direito à ampla defesa e contraditório, ressaltando que o direito de defesa é inerente às partes litigantes, na qualidade de seres humanos, visando asseverar um julgamento justo e equânime.

Acrescenta: Assegurado constitucionalmente, o devido processo legal pressupõe o contraditório, a garantia da ampla defesa, o duplo grau de jurisdição, a proibição das provas ilícitas, dentre outras garantias. Vale dizer, obsta-se a tutela jurisdicional na hipótese de inobservância aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório e Devido Processo Legal.

Alega que no presente caso, na planilha auditoria de estoque, elaborada pelo Autuante, não se sabe o que significa a coluna K denominada reclassificação de código, através da qual o Autuante encontrou as supostas omissões de entrada do Biodiesel B100 e de saída do Etanol Hidratado Combustível e Óleo Diesel B S500.

Ressalta que não há qualquer esclarecimento do Auditor Fiscal quanto à esta coluna, o que, por conseguinte, dificulta a defesa do Autuado. Diz que as provas que consubstanciam a lavratura do Auto de Infração devem obrigatoriamente ser esclarecidas ao contribuinte, nos termos dos artigos 28 § 4º, 41, II do RPAF/BA.

Afirma que a ausência de explicações com relação à coluna K (reclassificação de código) faz com que se torne impossível saber como se apurou as quantidades relativas às omissões de entradas e saídas dos combustíveis.

Requer que o Autuante elucide as informações da planilha auditoria de estoque, cuja obrigatoriedade está prevista no artigo 18 do RPAF/BA, após esta providência, requer que o prazo seja reaberto para oferecimento de manifestação, sob pena de ser declarado nulo o presente lançamento fiscal.

Prosseguindo, em observância ao Princípio da verdade material, alega que é necessária a devida adequação no processo administrativo entre a realidade factual e sua representação formal, instrumento que permitirá o alcance, por decorrência, da finalidade de levar a justiça como fim último do próprio direito.

Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Odete Medauar e diz que o processo administrativo fundamenta-se na busca da verdade real deve significar, sem eufemismos, que a Administração não se contente com a verdade formal, aprofundando-se na pesquisa do ocorrido. Transcreve o art. 2º do RPAF-BA.

Assegura que não omitiu entradas e saídas de combustíveis e tampouco deixou de cumprir com suas obrigações fiscais. Sendo assim, nenhuma conduta ilícita pode ser imputada ao Autuado.

Quanto ao mérito, ressalta que o saldo inicial utilizado pelo Autuante deveria ter sido o de 12/2014 de 109.172 litros para o etanol anidro combustível e 91.200 litros para o B100, conforme planilha revisada, livros e documentos fiscais.

No que tange ao etanol anidro, somando-se o estoque inicial às compras realizados 109.172 litros + 8.090.282 litros – 8.146.239 litros concernentes às operações de saída = 53.215 litros de estoque final. No entanto, a quantidade final encontrada foi de 91.150 litros, ou seja, um ganho de 37.935 litros.

Alega que o ganho de 37.935 litros está abaixo do limite de 0,06% permitido pela legislação no diz que respeito à variação de temperatura.  $37.935 / 8.199.454 \text{ litros} = 0,0046\%$ .

De igual modo, no tocante ao Biodiesel B100, somando-se o estoque inicial às compras realizados 91.200 litros + 1.970.750 litros – 2.031.534 litros concernentes às operações de saída = 30.416 litros de estoque final. No entanto, a quantidade final encontrada foi de 42.049 litros, ou seja, um ganho de 11.633 litros.

Afirma que o ganho de 11.633 litros está abaixo do limite de 0,06% permitido pela legislação no diz que respeito à variação de temperatura.  $11.633 / 2.061.950 \text{ litros} = 0,0056\%$ .

Conclui que não há que se falar em omissões praticadas por parte da empresa autuada.

Ante o exposto, solicita que o processo seja encaminhado para o Autuante a fim de tornar compreensível a coluna K denominada reclassificação de código e, em seguida, seja reaberto o prazo de manifestação do Autuado.

Por fim, no mérito, requer que o Auto de infração seja julgado improcedente.

Segunda Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante às fls. 98/99. Esclarece que todos os demonstrativos que respaldam o levantamento fiscal encontram-se às fls. 08 a 19, recortes, e completos na mídia de fl. 20.

Diz que o Autuado impugnou o lançamento fiscal apresentando suas razões e motivos, alegando não ter recebido os demonstrativos que integram o Auto de Infração.

Afirma que os argumentos defensivos foram rebatidos conforme Informação Fiscal às fls. 40 a 43 e em diligência encaminhada pela 3ª JJF foi reaberto o prazo de defesa. Assim foi feito, conforme fls. 71/72.

Recebida como manifestação do contribuinte (fls. 75 a 94), o Autuado retornou aos autos, mas não trouxe qualquer fato novo que não tenha sido apreciado na Informação Fiscal. Diz que o defendente alega não entender do que se trata a coluna “*Reclassif/Código*” do demonstrativo de Auditoria de Estoque (fl. 8), ou mesmo uma abordagem quanto ao ganho por dilatação (fls. 81/82).

Devolve o processo para encaminhamento ao CONSEF.

Às fls. 105 a 112 o Defendente apresenta manifestação acerca informação. Alega que ainda persistem erros no levantamento elaborado pelo Autuante, os quais maculam o lançamento fiscal, sobretudo com relação ao saldo inicial do estoque, conforme planilha elaborado pela Defesa,

livro de inventário contendo o estoque final de dezembro de 2014 e dezembro 2015 e relatórios do sistema ora anexados. (Doc.02 – fls. 145/146).

Diz que foram encontradas as seguintes quantidades de saldos iniciais de estoques em 31.01.2015, de acordo com a EFD - registro de inventário, segundo o agente fiscal: Etanol Anidro Combustível 108.268 litros; Biodiesel B100 53.265 litros.

Alega que as quantidades tidas como saldos iniciais de estoque utilizadas pelo fiscal estão incorretas, tendo em vista que se referem ao estoque do final do mês de janeiro de 2015, conforme planilha e livro inventário ora anexados. O correto seria adotar as quantidades de saldos iniciais de estoques em 01.01.2015, são elas: Etanol Anidro Combustível 109.172 litros; Biodiesel B100 91.200 litros. Afirma que tal fato, por si só, já desconstitui completamente o Auto de infração.

Também alega que não se sabe como o Autuante encontrou as quantidades apuradas a título de dilatação (- 1.911.761 litros de biodiesel B100 e - 7.720.547 litros de etanol anidro). É essencial que seja esclarecido qual foi a fórmula aplicada pelo Autuante para encontrar tais resultados, sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte.

Em sendo assim, requer que o processo seja convertido em diligência para elucidação da questão.

Sobre a multa, alega que está sendo aplicada multa em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Diz que é absolutamente explícito o exagero da multa de 100% (cem por cento) aplicada. Nela foi utilizado percentual absurdamente elevado e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal, penalidades que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Ressalta que a multa deve ter valor suficiente para retribuir (punir) o ilícito, porém, sem inviabilizar as atividades que, no limite, viabilizam a própria tributação.

Cita o novo entendimento da jurisprudência pátria e ensinamento do Professor Rui Barbosa Nogueira, *in Curso de Direito Tributário*, ed. Saraiva, São Paulo, 14ª edição, p. 124 e 55.

Diz que é nítido o caráter confiscatório da multa aplicada neste lançamento fiscal, ficando latente a inconstitucionalidade de tal exigência, por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal.

Conclui que resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que deve ser reduzida ou anulada por este Conselho.

Diante do exposto, requer:

- a) Seja julgado improcedente o Auto de infração em virtude do completo equívoco na apuração das quantidades tidas como saldos iniciais de estoques utilizadas pelo fiscal;
- b) Que o processo seja convertido em diligência fiscal para elucidação de qual foi a fórmula aplicada pelo Autuante para encontrar as quantidades de dilatações (-1.911.761 litros de biodiesel B100 e -7.720.547 litros de etanol anidro), sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte;
- c) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula.

O Autuante presta Terceira Informação Fiscal às fls. 150 a 154. Diz que a base de dados para o levantamento fiscal foram os registros na EFD-Escrituração Fiscal Digital assim como no SCANC, uma vez que se trata de uma distribuidora de combustíveis.

Informa que as quantidades movimentadas no exercício foram ajustadas pelo ganho por dilação previstos na Resolução ANP Nº 06/40 (tabela impressa e anexada à fl. 19).

Foram considerados os estoques iniciais e finais declarados pelo Autuado no Bloco H, da EFD-Escrituração Fiscal Digital, fls. 17 e 18.

Diz que na peça defensiva, fls. 24 a 37, a discussão de trazida pelo Defendente reporta-se ao seu entendimento de que “os produtos objeto do levantamento são diferidos e inexistente responsabilidade para o impugnante por substituição tributária ou mesmo solidariedade por falta de previsão legal” (fls. 26/v). Argumento, este, rebatido na Informação Fiscal de fls. 40 a 43.

Em atendimento à diligência encaminhada por essa 3ª JJF, reproduz alegações defensivas e informa que as movimentações não foram ajustadas com “ganho ou perda” até “o percentual limite de 0,6%”, assim como não foi elaborado nenhum demonstrativo deste tipo para integrar o Auto de Infração pelo fato de não se aplicar à atividade econômica do Autuado.

Diz que o LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis assim como a perda de 0,6% (somente a perda e não “perda ou ganho”) se aplica exclusivamente à atividade de Posto Revendedor (PR), conforme artigo 1º, da Portaria DNC Nº 26/1992, que reproduziu.

#### Atividades Econômicas

Atividade Econômica Principal	4681801 - Com atac de álcool carbur, biodiesel, gasol e deriv petró, exceto lubrif, não realiz por t
Tipo de Unidade:	UNIDADE PRODUTIVA
Forma de Atuação	ESTABELECIMENTO FIXO /

Quanto à inserção incorreta do saldo de estoque em 31/12/2014, diz que foi utilizado o saldo de estoques em 31/01/2015.

Do exame do Bloco H, da EFD-Escrituração Fiscal Digital do Autuado, verifica-se que foi utilizado o saldo de estoque declarado como 31/01/2015.

Informa que foi considerado nesta diligência o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro de Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA (R\$ 400.208,47).

#### DECLARAÇÃO E APURAÇÃO MENSAL DO ICMS - DMA ESTOQUE

Quadro 12

Unidade de Atendimento: SGF/DIRAT/GERAP/CORAP SUL			Unidade de Fiscalização: SAT/COPEC			
MUNICÍPIO JEQUE						
INSCRIÇÃO: 051905235		RAZÃO SOCIAL : LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA				
REFERENCIA 02/2015		CONSOLIDAÇÃO : Não		ATIV. ECONÔMICA : Com atac de álcool carbur, biodiesel, gasol e deriv petról, exceto lubrif, não realiz por transportador retalhista (TRR)		
ESTOQUE INICIAL						
Tipo Estoque		Tributadas		Isentas ou Não Tributadas		Outras
Mercadorias		R\$	0,00	R\$	0,00	R\$ 276.243,21
Total de Estoque		R\$	0,00	R\$	0,00	R\$ 276.243,21
ESTOQUE FINAL						
Tipo Estoque		Tributadas		Isentas ou Não Tributadas		Outras
Mercadorias		R\$	0,00	R\$	0,00	R\$ 400.208,47
Total de Estoque		R\$	0,00	R\$	0,00	R\$ 400.208,47



Também informa que os ganhos considerados foram ajustados de acordo com a tabela de FATORES DE CONVERSÃO, DENSIDADES E PODERES CALORIFICOS INFERIORES, fl. 19, divulgada pela ANP (vide planilha “RNFE”, do arquivo *Larco\_02\_Estoque\_2015*). O Autuado não apresentou o SCANC.

Menciona que o saldo de estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H, da sua EFD-Escrituração Fiscal Digital, regularmente transmitida para o BD da SEFAZ e não foram apresentadas pelo Autuado Notas Fiscais porventura não consideradas no levantamento fiscal.

Após as correções o demonstrativo de débito é retificado conforme abaixo:

**Infração 01 - 004.005.001**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFF
31/12/2015	31/12/2015	43.379,11	27%	100%	11.712,36	12.180,73
				<b>Total</b>	11.712,36	12.180,73

**Infração 02 - 004.005.008**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFF
31/12/2015	31/12/2015	26.249,19	17%	100%	20.615,19	9.151,35
				<b>Total</b>	20.615,19	9.151,35

**Infração 03 - 004.005.009**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFF
31/12/2015	31/12/2015	67.028,06	17%	60%	11.394,77	3.972,60
				<b>Total</b>	11.394,77	3.972,60

**Infração 04 - 004.005.011**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFF
31/12/2015	31/12/2015	39.370,89	27%	60%	10.630,14	11.055,23
				<b>Total</b>	10.630,14	11.055,23

Às fls. 167 a 178 o Defendente apresenta Manifestação acerca da diligência fiscal. Registra que o lançamento tributário levado a efeito pela fiscalização é uma autêntica mescla de conteúdos, uma vez que o Autuante mistura vários conceitos tributários de produtos diferidos (álcool anidro e biodiesel B 100), como também elege a Autuada à condição de substituto tributário, quando a própria legislação do ICMS, elege a Refinaria de Petróleo nos termos do artigo 8º, IV da Lei 7014/96.

Informa que é Distribuidor de combustíveis que opera no mercado baiano há décadas, cumprindo rigorosamente e regularmente às suas obrigações fiscais. Na qualidade de atacadista de combustíveis procede a mistura do álcool anidro com a gasolina A na proporção de 27% de álcool e 73% de gasolina A para formação da gasolina C, comercializada nos postos de revendedores de combustíveis, conforme regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

No caso do BIODIESEL B100, o atacadista de combustível procedeu a mistura com o óleo diesel na proporção de 10% de biodiesel e 90% de óleo diesel para formação do diesel S 10 ou S 500, comercializada nos postos revendedores de combustíveis, conforme regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

O álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas de circulação do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações, encerrando-se no momento da mistura dos produtos pela Distribuidora com a gasolina A ou óleo diesel puro, produzidos pela Refinaria da Petrobras, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Ressalta que no diferimento, ocorre uma postergação do lançamento e do recolhimento do imposto. O fato gerador já ocorreu, mas a administração fazendária prefere que haja um deslocamento no tempo para o recolhimento posterior do imposto. Ou seja, a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para outra finalidade que não a mistura com a gasolina A ou óleo diesel pela Distribuidora de combustíveis.

Entende que não há que se falar em cobrança de imposto de um produto diferido, salvo se outra destinação fosse dada ao álcool anidro ou ao biodiesel B 100, que não a mistura com a gasolina A pela Autuado, o que não foi provado nos autos.

Afirma que o levantamento de estoques realizado pela fiscalização, não pode ser elemento de prova de que o Distribuidor não realizou a mistura dos combustíveis. Atribuir responsabilidade tributária por substituição ou solidariedade à Autuada afronta os elementares princípios do direito insculpidos na nossa Constituição Federal, como a legalidade e segurança jurídica.

Reitera que a compra do álcool anidro ou biodiesel, cuja operação está amparada pelo diferimento do imposto (postergação do pagamento do imposto), para a mistura com a gasolina A ou óleo diesel, não cabendo o pagamento do ICMS nesta etapa de circulação da mercadoria.

Alega que, no caso em tela, o estado não cobra o ICMS na saída de álcool anidro das usinas ou destilarias para as distribuidoras, o imposto relativo a essa operação é diferido para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras e é pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária.

Diz que o STF em julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 781926/GO, com repercussão geral (Tema 694), fixou a seguinte tese: “O diferimento do ICMS relativo à saída do álcool etílico anidro combustível (AEAC) das usinas ou destilarias para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras (Convênios ICMS nº 80/97 e 110 /07) não gera o direito de crédito do imposto para as distribuidoras”.

Acrescenta que apesar do tema citado trazer à baila questão relativa ao creditamento do ICMS por empresa atacadista que adquire álcool anidro das Usinas para misturá-lo com “Gasolina A”, que adquire junto à Refinaria para produzir, ao final, o produto “Gasolina C”, o Tribunal Superior, com maestria, discorre sobre as etapas da operação e o momento do recolhimento do imposto na etapa final da cadeia, ou seja, no momento da saída da gasolina C.

Requer ao Conselho de Fazenda Estadual que declare totalmente improcedente o presente auto de infração.

Quanto ao resultado da diligência fiscal, alega que o levantamento feito não está transparente, permanecendo algumas incoerências na planilha apresentada após diligência.

Um ponto a ser observado diz respeito ao aumento do valor do ICMS no que tange às infrações 01 e 04, o que é vedado pelo nosso Direito em razão do Princípio *non reformatio in pejus* ou reformar para pior, segundo o qual não é possível agravar a situação do réu no julgamento de recurso exclusivo da defesa.

Ressalta que a infração 01 tinha como valor histórico o montante de R\$ 11.712,36, porém, após oferecimento de defesa e realização de diligência, o valor foi para R\$ 12.180,73. De igual maneira ocorreu com a infração 04, cujo valor original quantificava R\$ 10.630,14, no entanto, após novo demonstrativo, a infração passou a ser R\$ 11.055,23, conforme tabela extraída da informação fiscal produzida pelo Autuante.

Diz que o Autuante cometeu um equívoco quando ao analisar a manifestação apresentada pela Impugnante majorou as infrações 01 e 04 do auto de infração, caracterizando, portanto, *reformatio in peius*, vedado pelo CPC, CPP e RPAF/BA.

Embora se trate de lançamento fiscal, se a matéria contradita na peça recursal foi calcada no *quantum debeatur* relativamente à cada infração, é esta, a matéria da Impugnação, que, por lógica, impõe o limite, os parâmetros, de atuação do órgão julgador quanto ao seu juízo de valor.

Conclui que não cabe reformar para piorar a situação prática em que a contribuinte se encontrava antes da manifestação acerca das infrações individualizadas. E, tal instituto jurídico está materializado no próprio RPAF/BA, em seu artigo 156, que transcreveu.

Diz que é imperioso que se respeite o RPAF/BA para que os institutos jurídico-processuais, nele inseridos, decorrentes do aperfeiçoamento do direito processual, não sejam tratados como letra morta, desfigurando as garantias reservadas ao contribuinte, conquistadas ao longo da história.

Diante do exposto, requer:

- a) Seja considerado que os produtos objeto do lançamento são diferidos e inexistente responsabilidade da Autuada por substituição tributária ou mesmo solidariedade por falta de previsão legal;
- b) Que sejam mantidos os valores originais das infrações 01 e 04.

À fl. 216v, o Autuante registra que tomou conhecimento da manifestação do Defendente e que não foram apresentados fatos novos que não tenham sido apreciados na Diligência de fls. 167 a 178, que reduziu o montante do lançamento original.

## VOTO

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto devido, caracterizando cerceamento do direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade o lançamento fiscal, afirmando que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que todos os demonstrativos que integram a autuação fiscal foram entregues, tanto em partes impressas, onde se encontra a assinatura do representante legal, quanto em mídia CD-R, cuja cópia encontra-se à fl. 20, e o documento à fl. 08 comprova a entrega dos demonstrativos.

Considerando a ausência de comprovação de que o autuado recebeu cópia da mídia CD-R à fl. 20, encontrando-se recibo de preposto do Autuado apenas no demonstrativo à fl. 08 do PAF (DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES), à fl. 46 do PAF essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias dos demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (fls. 08 a 20), com a indicação do prazo de sessenta dias para se manifestar, reabrindo o prazo de defesa.

Conforme Termo de Intimação às fls. 52/53 o Defendente foi intimado na forma solicitada, via DT-e, constando como data de ciência 30/08/2021. Decorrido o prazo concedido o Defendente não apresentou qualquer manifestação.

Dessa forma, entendo que deve ser superada a alegação defensiva e não se decretar a nulidade da autuação, haja vista que não foi constatado qualquer prejuízo à defesa, o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo o alegado cerceamento ao direito de defesa, e o contribuinte tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação aos itens do presente Auto de Infração.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados

na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, as infrações 01 a 04 serão analisadas conjuntamente, considerando que se referem ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre as diferenças apuradas em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Infração 01 – 04.05.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Etanol Anidro Combustível – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Infração 02 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Biodiesel B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Infração 03 – 04.05.09: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015). Operações com Biodiesel B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Infração 04 – 04.05.11: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Observe que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

O Defendente informou que se trata de uma Distribuidora de Combustíveis e na qualidade de atacadista de combustíveis, procede a mistura de álcool anidro com a gasolina A na proporção de 27% de álcool e 73% de gasolina A para formação da Gasolina C, comercializada nos Postos de Combustíveis conforme regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

Disse que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações e se encerra no momento da mistura desse produto pela Distribuidora de Combustíveis com a Gasolina A ou Óleo Diesel puro, produzida pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.



Alegou que a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para finalidade que não a mistura com a Gasolina A ou Óleo Diesel pela Distribuidora de Combustíveis, o que não foi provado nos autos.

Na informação fiscal, o Autuante esclareceu que o Autuado exerce a atividade econômica de distribuidor de combustíveis, adquire Etanol Anidro e Biodiesel B100 e processa a mistura no seu estabelecimento, obedecendo padrões definidos pela ANP, “produzindo” Gasolina C a partir da Gasolina A, adquirida da Refinaria, e Diesel S-10 ou S-500, a partir do Diesel puro também adquirido em refinaria.

Sobre o questionamento quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto exigido, com a alegação de que se trata de mercadorias beneficiadas pelo diferimento, disse que a interpretação do Defendente se contrapõe ao que estabelece o art. 7º, § 1º, Incisos I e II da Lei 7.014/96. A alusão ao diferimento não guarda relação direta com a ação fiscal, porque o ICMS exigido decorre de omissão de saídas da Álcool Anidro Combustível e omissão de entradas de Biodiesel B100.

Observe que o art. 286, XV do RICMS-BA/2012, prevê o diferimento do lançamento do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior de álcool etílico anidro, efetuadas por qualquer importador, e deste para estabelecimento distribuidor de combustíveis. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS normal e por substituição tributária é da empresa distribuidora

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

...

XV - nas entradas decorrentes de importação do exterior de álcool etílico anidro, efetuadas por qualquer importador, e deste para estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), para mistura com gasolina;

...

§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:

Em relação às operações com diferimento do ICMS, vale reproduzir dispositivos da Lei 7.014/96, que tratam dessa matéria.

Lei 7.014/96:

Art. 7º Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidentes sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto;

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos: a) combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo; b) gases derivados de petróleo.

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;

VI - o depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

§ 1º Poderá ser atribuída responsabilidade ao distribuidor pelo recolhimento das diferenças do imposto devido, quando retido a menos pelo industrial ou extrator, relativo às operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e com gases derivados de petróleo, na forma como dispuser o regulamento.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Em síntese, a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades.

A substituição tributária por diferimento corresponde à postergação do lançamento e do pagamento do imposto, e o Defendente reconhece esta condição, ao afirmar que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações e se encerra no momento da mistura desse produto pela Distribuidora de Combustíveis com a Gasolina A ou Óleo Diesel puro, produzido pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Quanto à infração 01, foi exigido ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Etanol Anidro Combustível – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, já reproduzido neste voto.

Vale salientar que as hipóteses de diferimento previstas no mencionado artigo encerram a tributação na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização. No caso de omissão de saída dessa mercadoria sujeita ao diferimento, o contribuinte deveria comprovar por meio de documentação fiscal que o imposto correspondente foi recolhido à época.

O autuado não exibiu qualquer documento fiscal para comprovar a inexistência da omissão apurada no levantamento fiscal, e no caso em exame, não merece prosperar as alegações defensivas, haja vista que, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não ficou comprovada a origem da mencionada mercadoria, inexistindo conseqüentemente, comprovação do recolhimento do imposto.

Não há prova de que o imposto normal e antecipado das mercadorias objeto da autuação tenha sido recolhido, o que caracteriza a responsabilidade do autuado pelo valor do tributo. Em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago, concluo que não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago no encerramento da fase de diferimento da mercadoria, sendo assim,

não está comprovada a alegação de cobrança do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a irregularidade apurada na Infração 01.

Quanto às Infrações 02 e 03, observo que foi apurado no levantamento quantitativo de estoques, omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, por isso, é ser exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário e o imposto devido por antecipação tributária, conforme art. 10 da Portaria 445/98, o que foi efetuado nas infrações 02 e 03 do presente lançamento.

Portanto, no caso em exame, o autuado, na condição de distribuidor de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária por diferimento, é também obrigado ao recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário do imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Vale salientar que o art. 128 do CTN, estabelece que a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O Defendente alegou que as quantidades tidas como saldos iniciais de estoque utilizadas pelo Autuante estão incorretas, tendo em vista que se referem ao estoque do final do mês de janeiro de 2015, conforme planilha e livro inventário ora anexados. O correto seria adotar as quantidades de saldos iniciais de estoques em 01.01.2015, são elas: Etanol Anidro Combustível 109.172 litros; Biodiesel B100 91.200 litros.

Na Informação Fiscal às fls. 150 a 154 o Autuante disse que as quantidades movimentadas no exercício foram ajustadas pelo ganho por dilação previstos na Resolução ANP Nº 06/40 (tabela impressa e anexada à fl. 19).

Informou que foram considerados os estoques iniciais e finais declarados pelo Autuado no Bloco H, da EFD-Escrituração Fiscal Digital, fls. 17 e 18. Foi considerado na diligência o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro de Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA (R\$ 400.208,47). O saldo de estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H, da sua EFD-Escrituração Fiscal Digital, regularmente transmitida para o BD da SEFAZ.

Disse que a perda de 0,6% (somente a perda e não “perda ou ganho”) se aplica exclusivamente à atividade de Posto Revendedor (PR), conforme artigo 1º, da Portaria DNC Nº 26/1992,

Após as correções elaborou demonstrativo de débito retificado conforme abaixo:

**Infração 01 - 004.005.001**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JJF
31/12/2015	31/12/2015	43.379,11	27%	100%	11.712,36	12.180,73
				<b>Total</b>	11.712,36	12.180,73

**Infração 02 - 004.005.008**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JJF
31/12/2015	31/12/2015	26.249,19	17%	100%	20.615,19	9.151,35
				<b>Total</b>	20.615,19	9.151,35

**Infração 03 - 004.005.009**

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JJF
-------------	-----------	---------------	-------	-------	---------------	----------------------

31/12/2015	31/12/2015	67.028,06	17%	60%	11.394,77	<b>3.972,60</b>
				<b>Total</b>	11.394,77	<b>3.972,60</b>

**Infração 04 - 004.005.011**

<b>Data Ocorr.</b>	<b>Data Vcto</b>	<b>B. de Cálculo</b>	<b>Aliq.</b>	<b>Multa</b>	<b>Vr. Histórico</b>	<b>Diligência 3ª JJF</b>
31/12/2015	31/12/2015	39.370,89	27%	60%	10.630,14	<b>11.055,23</b>
				<b>Total</b>	10.630,14	<b>11.055,23</b>

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, competia ao contribuinte informar e corrigir os erros, e não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Constato que embora a Defesa não tenha acatado a revisão efetuada, não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos dados numéricos apurados pelo Autuante, o que motivou a redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração.

Vale ressaltar que em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem comprovação de sua origem, e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago, concluo que não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago no ato da aquisição e, sendo assim, não se pode alegar exigência do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a exigência do imposto nas duas infrações (02 e 03).

Sobre a Infração 04, o Autuado é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, tendo a obrigação de fazer a retenção do ICMS devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, e foi apurado operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, conforme levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015).

No que se refere à substituição tributária envolvendo as operações de saída de combustível do estabelecimento distribuidor, onde ocorreu falta de retenção do imposto, a lei atribui ao industrial e distribuidor de produtos combustíveis e lubrificantes a condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, bem como o imposto relativo aos serviços prestados

No caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria. Mantida a exigência fiscal da Infração 04.

Na manifestação apresentada após a revisão efetuada pelo Autuante, quanto ao resultado da diligência fiscal, o Defendente alegou que o levantamento feito não está transparente, permanecendo algumas incoerências na planilha apresentada após diligência. Entretanto, não indicou de forma objetiva a alegada inconsistência.



O Defendente afirmou que um ponto a ser observado diz respeito ao aumento do valor do ICMS no que tange às infrações 01 e 04. Disse que a infração 01 tinha como valor histórico o montante de R\$ 11.712,36, porém, após oferecimento de defesa e realização de diligência, o valor foi para R\$ 12.180,73. De igual maneira ocorreu com a infração 04, cujo valor original quantificava R\$ 10.630,14, no entanto, após novo demonstrativo, a infração passou a ser R\$ 11.055,23, conforme tabela extraída da informação fiscal produzida pelo Autuante.

Considerando que houve agravamento em virtude do aumento do valor do débito apurado nas infrações 01 e 04, e no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados, neste caso, deve ser mantida a parcela relativa ao valor exigido originariamente. Com base no art. 156 do RPAF-BA/99, a repartição fiscal de origem pode instaurar novo procedimento fiscal, podendo preliminarmente, intimar o contribuinte a recolher espontaneamente o débito correspondente à diferença encontrada. Dessa forma, o débito fica alterado conforme quadro abaixo.

	DATA OCORR	DATA VCTO	VALOR HISTÓRICO	MULTA
Infração 01	31/12/2015	31/12/2015	11.712,36	100%
Infração 02	31/12/2015	31/12/2015	9.151,35	100%
Infração 03	31/12/2015	31/12/2015	3.972,60	60%
Infração 04	31/12/2015	31/12/2015	10.630,14	60%
TOTAL			35.466,45	-

Sobre a multa, o Defendente alegou que está sendo aplicada multa em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Em relação às multas, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com os percentuais da multa, de 60% e 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, “d” e “e” e inciso III, da Lei 7.014/96, e este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0109/20-3**, lavrado contra **LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 35.466,45**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 14.602,74 e 100% sobre R\$ 20.863,71, previstas no art. 42, incisos III, e II, “d” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA